

Audience publique du 4 avril 2011

Recours formé par
Monsieur ..., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 27175 du rôle, déposée le 6 août 2010 au greffe du tribunal administratif par Maître Antoine MEYNIAL, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 6 mai 2010 portant rejet de sa réclamation relative au bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2007 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 25 octobre 2010 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport ainsi que Maître Michaël DANDOIS, en remplacement de Maître Antoine MEYNIAL, en ses plaidoiries à l'audience publique du 28 mars 2011.

Le bureau d'imposition de Pétange de l'administration des Contributions directes émit le 23 septembre 2009 un bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2007 à charge de Monsieur

Monsieur ... introduisit le 25 novembre 2009 une réclamation en langue anglaise auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « *le directeur* », à l'encontre dudit bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2007, ladite réclamation critiquant en substance le bulletin d'impôt sur le revenu 2007 pour ne pas avoir tenu compte de l'imposition aux Pays-Bas ayant affecté une partie de ses revenus s'élevant à un montant brut de 33.280 euros, de sorte que le montant net de 25.413,20 euros n'aurait pas dû être intégré dans le revenu imposable.

Par décision du 6 mai 2010, le directeur rejeta cependant la prédite réclamation comme non fondée pour les motifs suivants :

« Vu la requête introduite le 30 novembre 2009 par le sieur..., demeurant à L-..., pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2007, émis le 23 septembre 2009 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit dans les forme et délai de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition d'avoir inclus dans la rémunération brute de son salaire un montant qui aurait déjà été imposé aux Pays-Bas ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

Qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé; qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que le réclamant était résident des Pays-Bas du 1^{er} janvier au 28 février 2007 et y a travaillé pour la société ABN AMRO Bank Pays-Bas ; qu'il est devenu résident du Luxembourg à partir du 1^{er} mars 2007 et a alors été employé par la société ABN AMRO Bank Luxembourg ;

Considérant qu'au cours de l'année 2007 il a reçu un montant brut de 33.280 euros concernant le paiement de stock options ; qu'il invoque qu'une partie de ce montant i.e. 25.413,20 euros aurait été imposé aux Pays-Bas et qu'il aurait payé sur ce montant une retenue d'impôt néerlandaise ; que le montant de 25.413,20 euros devrait être déduit du revenu imposable de son occupation salariée ;

Considérant que l'instruction au contentieux a révélé que le décompte mensuel de rémunération de l'imposition des stock options ainsi que le certificat de salaire annuel correspondent aux dispositions légales ;

Considérant que le montant brut du paiement des stock options s'est élevé à 33.280 euros ; qu'une partie de ce montant a été imposée aux Pays-Bas i.e. la somme de 25.413,20 euros et que la retenue d'impôt néerlandaise s'est chiffrée à 13.214,86 euros; que l'autre partie du paiement a été imposée au Luxembourg comme suit :

<i>Rémunération brute (Stock options)</i>	<i>7.866,80 €</i>
<i>Assurance maladie</i>	<i>- 155,64 €</i>
<i>Assurance pension</i>	<i>- <u>461,16 €</u></i>
<i>Rémunération semi-nette</i>	<i>7.250,00 €</i>
<i>Retenue d'impôt</i>	<i>2.824,00 €</i>
<i>Assurance dépendance</i>	<i>- <u>465,92 €</u></i>
<i>Rémunération nette payée</i>	<i>3.960,08 €</i>

Considérant que le décompte de rémunération du mois de décembre 2007 concernant l'imposition de stock options peut prêter à confusion vu que le montant de la rémunération brute s'élevant à 33.280 euros comprend le montant intégral du paiement des stock options ; que cependant le calcul de la rémunération nette est identique au calcul ci-dessus, le montant de la rémunération brute néerlandaise de 25.413,20 euros étant enlevé du calcul et déduit en 2 parties i.e. la retenue d'impôt néerlandaise de 13.214,86 euros et le net néerlandais payé de 12.198,34 euros ;

Considérant que l'imposition de la rémunération brute s'élevant à 7.866,80 euros ne prête pas à critique et qu'il y a lieu de confirmer le revenu net provenant d'une occupation salariée ;

Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas contestée ; (...) »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 6 août 2010, Monsieur ... a fait introduire un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision précitée du directeur du 6 mai 2010.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin d'imposition.

Il s'ensuit qu'en l'espèce le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre principal à l'encontre de la décision directoriale par Monsieur

Il n'y a dès lors pas lieu d'analyser le recours en annulation introduit à titre subsidiaire.

Le recours en réformation ayant été introduit dans les formes et délai de la loi, il est recevable.

A l'appui de son recours, Monsieur ... explique que le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2007 émis le 23 septembre 2009 par le bureau d'imposition de Pétange aurait tenu compte d'un surplus de revenu imposable de 25.413, 20 euros qui a été pris en compte dans la détermination du revenu imposable, alors pourtant qu'il avait préalablement informé le bureau d'imposition en question qu'il n'y avait pas lieu de tenir compte de ce montant qui aurait d'ores et déjà fait l'objet d'une imposition aux Pays-Bas.

Il relate à ce sujet avoir touché des stock options en décembre 2007 pour sa période d'occupation dans le groupe ABN AMRO Bank, stock options qui conformément à l'article 16 de la convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume des Pays-Bas tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune auraient été imposés partiellement aux Pays-Bas et à Luxembourg, et ce en fonction du temps d'occupation passé dans les deux pays.

Il précise encore que dans le cadre de l'établissement du décompte de rémunération non-périodique des stock options en décembre 2007, le montant total à imposer était de 33.280 euros, dont 25.413,20 euros auraient été imposés aux Pays-Bas, le solde de 7.866,80 euros ayant été pour sa part soumis à imposition au Luxembourg après déduction des charges sociales de 616,80 euros, de sorte que le montant imposable au Luxembourg s'élevait à 7.250 euros.

Il affirme que le certificat de rémunération annuel établi pour la période d'occupation au Luxembourg allant du 1^{er} mars 2007 au 31 décembre 2007 aurait cependant indiqué un montant brut total de 106.029,50 euros, montant qui aurait également compris le montant de 25.413,20 euros soumis à imposition aux Pays-Bas, mais que lui-même aurait indiqué dans sa déclaration pour l'impôt sur le revenu pour l'année 2007 en tant que revenu net provenant d'une occupation salariée le montant de 103.176,84 euros correspondant à sa rémunération brute totale après déduction des exemptions fiscales pour frais d'obtention et de déplacement tout comme une exemption, sans cependant mentionner l'exonération du montant de 25.413,20 euros non-imposables à Luxembourg et déjà imposés aux Pays-Bas, de sorte que le bureau d'imposition aurait imposé le montant total de 103.176,84 euros.

Sur base de sa réclamation introduite par-devant le directeur, celui-ci aurait certes analysé le décompte de rémunération non-périodique pour stock options établi en décembre 2007 et aurait exprimé son bien-fondé et par la même l'exonération au Luxembourg des revenus imposables aux Pays-Bas, mais aurait omis de se prononcer sur le bulletin d'imposition sur le revenu de 2007 qui comprendrait erronément l'imposition du montant exonéré de 25.413,20 euros, et ce nonobstant ses explications justifiant l'exclusion de la prise en compte de ce montant de 25.413,20 euros.

Monsieur ... reproche par conséquent au directeur d'avoir violé les paragraphes 243 et 244 AO en n'ayant pas tenu compte des pièces lui adressées, de sorte qu'il conviendrait de réformer la décision directoriale déférée en excluant le montant de 25.413,20 euros de la base d'imposition au titre de l'année 2007.

Le délégué du gouvernement admet à cet égard dans son mémoire en réponse qu'il résulterait de l'instruction des dossiers fiscal et contentieux, ensemble les pièces versées à l'appui de la requête introductive d'instance, que le montant litigieux de 25.413,20 euros se trouverait effectivement inclus dans la somme de 103.176,84 euros que le bureau d'imposition a pris comme base du revenu net d'une occupation salariée et il conclut qu'il y aurait lieu de faire droit à la demande du contribuable et de renvoyer le dossier devant le directeur aux fins de rectification.

Dès lors, au vu de l'acquiescement de l'Etat aux revendications du demandeur, il convient d'exclure le montant de 25.413, 20 euros de la somme de 103.176,84 euros retenue par le bureau d'imposition en tant que base du revenu net.

Etant donné qu'il était dans l'intention du législateur de ne pas faire du tribunal un « *taxateur* » et de ne pas l'amener à « *s'immiscer dans le domaine de l'administration* » sous peine de « *compromettre son statut judiciaire* »¹ son rôle consiste à dégager les règles de droit et à opérer les qualifications nécessaires à l'application utile de la législation fiscale, sans pour autant porter sur l'intégralité de l'imposition, ni aboutir à fixer nécessairement une nouvelle cote d'impôt².

En application des développements qui précèdent, il y a en conséquence lieu de renvoyer l'affaire au directeur pour permettre au bureau d'imposition compétent de procéder à l'imposition conformément au dispositif du présent jugement ensemble les motifs à sa base.

PAR CES MOTIFS

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

déclare le recours principal en réformation recevable ;

au fond, le déclare justifié,

partant par réformation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 6 mai 2010 portant le numéro C 155597 du rôle retient que le montant de 25.413, 20 euros est à exclusion de la somme de 103.176,84 euros retenue par le bureau d'imposition en tant que base du revenu net ;

renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes en prosécution de cause conformément au présent jugement ;

dit encore qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 4 avril 2011 par :

Marc Sünnen, premier juge,
Claude Fellens, premier juge,
Michel Turk, juge suppléant,

en présence du greffier Arny Schmit.

s. Arny Schmit

s. Marc Sünnen

¹ Cf. doc. parl. 3940A², p. 11, ad (3) 8. et doc. parl. 3940A⁴, avis complémentaire du Conseil d'Etat, p. 7, ad amendement 5.

² Trib.adm. 29 mars 1999, n° 10428, confirmé par Cour adm. 11 janvier 2000, n° 11285C, Pas. adm. 2009, V° Impôts, n° 647.